

LUCAS BEVILACQUA

Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito do Largo São Francisco (USP), Professor Substituto de Direito Tributário da Universidade de Brasília (UnB), membro do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), Procurador-chefe do Estado de Goiás nos Tribunais Superiores (PGEGO).

INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS E DESENVOLVIMENTO REGIONAL

SÉRIE DOCTRINA TRIBUTÁRIA VOL. IX



IBDT - Instituto Brasileiro de Direito Tributário

QUARTIER LATIN

Editora Quartier Latin do Brasil

Rua Santo Amaro, 316 - Centro - São Paulo

Contato: quartierlatin@quartierlatin.art.br

www.quartierlatin.art.br

Coordenação editorial: Vinicius Vieira

Diagramação: Victor Guimarães Sylvio

Revisão gramatical: Studio Quartier

Capa: Eduardo Nallis Villanova

BEVILACQUA, Lucas. Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional – Série Doutrina Tributária Vol. IX – São Paulo: Quartier Latin, 2013.

1. Direito Tributário. I. Título

ISBN: 85-7674-668-9

Índice para catálogo sistemático:

1. Brasil: Direito Tributário

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS. Proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, especialmente por sistemas gráficos, microfílmicos, fotográficos, reprográficos, fonográficos, videográficos. Vedada a memorização e/ou a recuperação total ou parcial, bem como a inclusão de qualquer parte desta obra em qualquer sistema de processamento de dados. Essas proibições aplicam-se também às características gráficas da obra e à sua editoração. A violação dos direitos autorais é punível como crime (art. 184 e parágrafos do Código Penal), com pena de prisão e multa, busca e apreensão e indenizações diversas (arts. 101 a 110 da Lei 9.610, de 19.02.1998, Lei dos Direitos Autorais).

milhões de ICMS (alíquota efetiva de 5,7%). Com os incentivos e o acúmulo de créditos tributários, o recolhimento, de fato, não passou de R\$ 200 mil. O crédito presumido no ano de 2006 representou R\$ 17,6 milhões e a redução da base de cálculo, outros R\$ 27,3 milhões, perfazendo um custo fiscal de R\$ 44,9 milhões.

As cifras anunciadas são o bastante para atestar a necessidade de controle fiscal-orçamentário dos incentivos fiscais de ICMS, sendo medida que impõe a fiel observância pelos Estados do regramento conferido à renúncia de receita pela Constituição e Lei de Responsabilidade Fiscal

3.1. RENÚNCIA DE RECEITA NA CONSTITUIÇÃO E NA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

No enfrentamento do tema, tem-se por indispensável a compreensão dos conceitos de benefício fiscal, incentivos fiscais e gastos tributários³⁶⁸ para, em seguida, proceder-se à compreensão do tratamento conferido à renúncia de receita³⁶⁹ pela Constituição Federal e pela Lei de Responsabilidade Fiscal para, por conseguinte, constatar-se a aplicação deste às várias modalidades³⁷⁰ de incentivos fiscais em matéria de ICMS.

Importante discernir, desde já, os institutos do benefício fiscal (*tax relief*), incentivo fiscal (*tax incentives*) e da renúncia de fiscal/gasto tributário (*tax expenditure*), o que conquista discussões mais profundas ante as repercussões daí advindas.

368 Cf. BRASIL. Receita Federal do Brasil – Coordenação-Geral de Política Tributária. Gastos governamentais indiretos, de natureza tributária (Gastos tributários – conceituação). Estudos Tributários 12. Brasília, abr. 2003. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/25GastosTributarios.pdf>>.

369 Cf. ALMEIDA, Francisco Carlos R. Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal. *Revista do Tribunal de Contas da União*, Brasília, v. 31, n. 84, p. 28, abr.-jun.2000. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/biblioteca_tcu/biblioteca_digital/REVISTA0084.pdf>.

370 MARTINS, Ives Gandra da Silva. Inteligência do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal - estímulos sem impacto orçamentário não são abrangidos pelo dispositivo - Opinião legal. *BDA Boletim de Direito Administrativo*, n. 7, p. 508, jul. 2001.

A diferenciação entre as duas primeiras expressões é mais singela, alcançando um pouco mais de complexidade ao pretender-se diferenciá-las da renúncia fiscal, já que nem todo benefício ou incentivo fiscal corresponderá automaticamente a uma renúncia fiscal.

Principiando-se pelo menos complexo, tem-se que o incentivo fiscal, tomando-o em seu sentido estrito de incentivo tributário³⁷¹, corresponde a uma norma tributária indutora que opera como fator de alavancagem ao agente econômico, implicando em incentivo na adoção de determinada postura negocial. A norma tributária indutora que pode operar mediante isenção, redução base de cálculo e em outros elementos, é o instrumento do qual o Poder Público utiliza-se com vistas a induzir o contribuinte, sendo o incentivo fiscal a consequência. Exemplo oportuno que se tem é o próprio mandamento³⁷² constitucional que admite a concessão de incentivos fiscais pela União, destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país (art. 151, I, *in fine*).

De outro lado, estão os benefícios fiscais que correspondem, também, a medidas de desoneração tributária, com vistas a compensar/adequar determinada situação de desvantagem com a base constitucional de incidência do tributo, mas não implicando esta necessariamente, conforme será verificado em gasto tributário. Os melhores exemplos de que se dispõe são as deduções para dependentes³⁷³ ou as isenções tributárias em matéria de Imposto

371 Adotando-se aqui a classificação de José Souto Borges Maior os incentivos fiscais são o gênero do qual temos as espécies de incentivos tributários, financeiros e creditícios. BORGES, José Souto Maior. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e sua inaplicabilidade a Incentivos financeiros Estaduais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 63, São Paulo, Dialética, dez. 2000.

372 Utiliza-se aqui propositadamente do termo "mandamento" por acreditar-se que ao prescrever a Constituição em sede dos objetivos da República Federativa do Brasil o desenvolvimento regional (art. 3º, III) o constituinte fixou dever ao legislador infraconstitucional a implementação de Política Nacional de Desenvolvimento Regional (PNDR) via incentivos fiscais, o que se confirma pela leitura do art. 43, § 2º, III, CF, *in verbis*: "Os incentivos regionais compreenderão, além de outros na forma da lei: [...] III- isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas".

373 A dedução para dependentes é uma desoneração de cunho estritamente tributário, que ajusta a tributação de um contribuinte que possui dependentes

de Renda de Pessoa Física (IRPF), na aposentadoria de portador de moléstia grave (art. 6º, XIV, Lei n. 7.713/88), e, em matéria de Imposto de Produtos Industrializados³⁷⁴ – IPI –, na aquisição de veículos por portadores de necessidade especiais (PNE). No primeiro exemplo, há um ajustamento/adequação da incidência do IRPF, por meio de uma isenção total com fundamento no mínimo existencial, consectário do fundamento constitucional da dignidade da pessoa humana, partindo-se da presunção de que não há renda a tributar-se. Servindo-se da expressão de Almeida³⁷⁵, ao citar exemplo de eventual isenção a contemplar anciãos: “[...] é evidente que ninguém estaria sendo induzido a ficar mais velho apenas para poder usufruir o benefício” ou, no segundo exemplo, a tornar-se PNE a fim de adquirir veículo com isenção de IPI.

Muito embora os exemplos se refiram a isenções técnicas, em que há a conformação da regra geral de incidência³⁷⁶, isso não implica seu afastamento do conceito de benefício fiscal, considerando que, pelo critério jurídico-formal, há de qualquer modo a direção a um determinado contribuinte, havendo, portanto, redução discriminada de receita.

A partir do discernimento de incentivos e benefícios fiscais, gabarita-se agora a empreender-se de que modo se realiza a categorização destes como renúncia de receita (*tax expenditure* – gastos tributários). A concepção da doutrina do *tax expenditure* deu-se pelo então Secretário do Tesouro dos Estados Unidos, Stanley Surrey, no ano de 1967, a fim de descrever dispositivos especiais

econômicos em relação aos contribuintes que não possuem. O Governo Federal não tem programas de estímulos à união conjugal (formal ou informal), a (sic) natalidade etc., portanto, não sendo passíveis de serem substituídos por gastos diretos. In: BRASIL. Receita Federal – Coordenação-Geral de Política Tributária. Gastos governamentais indiretos, de natureza tributária (Gastos tributários – conceituação). *Estudos tributários* 12. Brasília, abr. 2003. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/25GastosTributarios.pdf>>.

374 BEVILACQUA, Lucas. A tributação como mecanismo de efetivação da indivisibilidade dos direitos fundamentais aos portadores de necessidades especiais. *Revista do Ministério Público do Estado de Goiás*, Goiânia, n. 14, out. 2005.

375 Cf. ALMEIDA, Francisco Carlos R., op. cit. (nota 369), p. 28.

376 Cf. SCHOULER, Luís Eduardo, op. cit. (nota 193), p. 588.

do imposto de renda que representassem gastos governamentais realizados por meio desse imposto para alcançar diversos objetivos econômicos e sociais. A partir de estudos tributários, a Receita Federal do Brasil propõe o seguinte conceito de gastos tributários³⁷⁷:

[...] são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário visando atender objetivos econômicos e sociais. São explicitados na norma que referencia o tributo, constituindo-se uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte. Têm caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população dos serviços de sua responsabilidade, ou têm caráter incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região.

De antemão, constata-se que o conceito proposto estaria a contemplar tanto incentivos fiscais quanto benefícios fiscais. O mesmo estudo propõe, ainda, a partir da análise de relatórios de países membros da OCDE, dois outros passos para classificação de incentivos e benefícios fiscais como gastos tributários: "determinar todas as desonerações tributárias tomando como base um "sistema tributário de referência" (1º passo) e avaliar, utilizando os critérios definidos no conceito acima, quais desonerações são gastos indiretos passíveis de serem substituídas por gastos diretos, vinculados a programas de governo (2º passo)".

Com vistas a possibilitar o discernimento dos conceitos de incentivos, benefícios fiscais e gastos tributários, submetam-se os exemplos citados aos passos indicados para, ao final, concluir que todo incentivo fiscal implica um gasto tributário, mas nem todo benefício fiscal corresponde a um gasto tributário.

A concessão de incentivos fiscais, em matéria de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ)³⁷⁸, no âmbito da Zona Franca de Manaus (ZFM), com fundamento no art. 151, I, CRFB/1988, implica desvio do sistema tributário de referência, uma vez que o padrão é a uniformidade geográfica. Submetendo-se a mesma desoneração ao segundo critério – fungibilidade por gasto direto – confirma-se tratar de gasto tributário, pois há programa do próprio Governo Federal de desenvolvimento regional da Amazônia (Sudam, Lei Complementar n. 125/07) a contemplar subvenções diretas ao agente econômico.

Quando se tomam os exemplos citados para benefícios fiscais, depara-se com algumas dificuldades a considerar, visto que, como adiantado anteriormente, nem todo benefício fiscal (*tax relief*) corresponderá a um gasto tributário. Tomando-se aqui os exemplos da dedução dos dependentes e da isenção da aposentadoria do IRPF dos portadores de moléstia grave, constata-se um desvio à norma geral de incidência do tributo³⁷⁹ uma vez que a Constituição prevê, dentre as regras do Imposto de Renda, o critério da generalidade (art. 153, § 2º, I, CRFB), indicando que “o imposto deve tratar por igual todo e qualquer tipo de renda ou provento, melhor dizendo, todo acréscimo patrimonial deve receber o mesmo tratamento”³⁸⁰. Resta, assim, atendido o primeiro passo de identificação do gasto tributário, isto é, um desvio do sistema padrão pela inobservância

378 “[...] Vale também lembrar que o IRPJ é um instrumento importante para a realização de políticas setoriais e regionais, mediante a concessão de benefícios fiscais para setores ou regiões específicas. Apesar de esse tipo de política ter estado muito na moda até os anos 80, a partir da última década, a tendência internacional tem sido pela abolição de incentivos fiscais, de modo a evitar distorção na concorrência de mercado, complexidade na legislação e esquemas de corrupção. Atualmente, sugere-se que a incidência do imposto seja a mais neutra possível, e que políticas setoriais sejam realizadas mediante dotações orçamentárias transparentes e específicas.” (BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. *Economia do Setor Público*. São Paulo: Campus Elsevier, 2008. f. 224)

379 HENRIQUES, Elcio Fiori. *Os benefícios fiscais no Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 225.

380 MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. *Princípios Fundamentais do Imposto de Renda*. In: SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). *Direito Tributário – estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 213.

do critério da generalidade. Tem-se, também, que a isenção de IRPF dos portadores de moléstia grave pode perfeitamente ser substituída por um gasto direto, a exemplo da concessão de pensões especiais ou mesmo das transferências do Governo Federal aos Estados para o custeio do programa de Medicamentos de Alto Custo de fornecimento gratuito à população.

Do exposto, conclui-se preliminarmente que o fator determinante a indicar se certos incentivos ou benefícios fiscais configuram-se ou não gastos tributários encontrar-se-ia na verificação de se tais desonerações tributárias podem ser substituídas por gastos diretos.

Stanley Surrey³⁸¹ posiciona-se no sentido de que, se o imposto se encontra estruturado em uma base ampla, toda e qualquer isenção necessita ser examinada a fim de certificar se se trata ou não de um gasto tributário, supondo que alimentos e roupas são isentos, e se o propósito da isenção é tornar o tributo menos regressivo, logo, não haverá um gasto tributário. No entanto, supondo-se que seja concedida uma isenção para aquisição de máquinas e equipamentos como incentivo à renovação do parque industrial, tem-se, então, um gasto tributário.

A partir das lições de Surrey, aliadas aos *two steps* propostos em estudo tributário da Receita Federal do Brasil, constata-se que os benefícios fiscais, em matéria de Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), podem ou não configurar gastos tributários.

Quando se toma, por exemplo, a desoneração dos produtos da cesta básica a fim de baratear o preço do arroz e do feijão no prato do consumidor com vistas a eliminar o efeito regressivo, tem-se medida que pode perfeitamente ser substituída por gasto direto (distribuição de cestas básicas), o que classificaria tal benefício fiscal como gasto tributário.

381 SURREY, Stanley. *The pathways to tax reform—the concept of tax expenditures*. Cambridge: Harvard university Press, 1973. p. 39.

Todavia, não se constata um desvio do sistema de referência da tributação, visto a própria Constituição prescrever que o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias (art. 155, § 2º, III, CRF/88)³⁸². Do exemplo citado, percebe-se que, muito embora o segundo passo, de verificação da possibilidade de substituição por gasto direto, seja determinante do primeiro, jamais pode ser prescindível, devendo haver uma análise simultânea de ambos: desvio do sistema de referência da tributação e possibilidade de substituição por gasto direto.

Ante a insuficiência do conceito proposto pela Receita Federal do Brasil e dos *two steps* indicados, há doutrina³⁸³ que indica como característica outra a ausência da previsão no orçamento como despesa. Isto é, encontrando-se prevista no orçamento como despesa, não se trataria de gasto tributário. Particularmente, não se afigura como característica própria a considerar que a mera previsão no orçamento — peça informativa no Direito Financeiro brasileiro³⁸⁴ — não determina a natureza daquela despesa pública. Ademais, tem-se que muitos dos gastos tributários arrolados nos Demonstrativos de Benefícios Tributários (DBT), anexos ao Orçamento da União, não implicam gasto tributário algum, a exemplo do citado por Schoueri³⁸⁵, da quota de bagagem em viagens internacionais. O exemplo citado serve para confirmar a dificuldade de classificação existente, sendo a conceituação e a classificação de gasto tributário tarefa árdua.

A própria indefinição da questão conceitual conduz a uma segunda problemática: a dificuldade de critério metodológico preciso na apuração de gastos tributários praticados pelos mais diversos modos de desoneração tributária: imunidades, isenções,

382 A propósito da seletividade, cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. A seletividade do tributo em função da essencialidade do produto. *Revista dos Tribunais*, ano 79, v. 651. São Paulo: RT, jan. 1990. p. 7

383 Cf. ALMEIDA, Francisco Carlos R., op. cit. (nota 369), p. 03.

384 Em que pese as discussões atuais acerca do Orçamento Público brasileiro, predomina o entendimento de tratar-se peça informativa quanto à despesa pública. Cf. CONTI, J. Maurício (Coord.). *Orçamento Público*. São Paulo, RT: 2009.

385 Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo, op. cit. (nota 9), p. 359.

não incidência, crédito presumido, redução de base de cálculo, diferimento da obrigação tributária, anistia, entre outros.

Por certo que as imunidades tributárias não podem ser computadas como gastos tributários a considerar que, ante a natureza jurídica de limitações constitucionais ao poder de tributar representando regra negativa de competência, não se encontram no âmbito da arrecadação potencial.

A evidenciar a ausência de critérios técnico-jurídicos e contábeis da Administração Pública ao proceder-se a elaboração do anexo de metas fiscais (art. 4, § 2º) da Lei de Responsabilidade Fiscal, tem-se o exemplo do Distrito Federal, um dos principais militantes da "guerra fiscal", ao prever isenções de templos (*sic*)³⁸⁶ como renúncia de receita e omitir programa instituído com vistas a atrair polos atacadistas (Decreto n. 20.232/99), incisivamente combatido pelos demais Estados da Federação.

Outra questão que muito se discute, quanto ao enquadramento no regime de renúncia de receita da LRF, diz respeito aos incentivos financeiros, uma vez que constitui prática de muitos Estados, no âmbito da "guerra fiscal", utilizar-se da sistemática de recolhimento integral do ICMS pelo contribuinte mediante financiamento perante agente financeiro (Banco ou fundo) integrado por recursos do próprio Tesouro Estadual, isto é, o contribuinte quita a obrigação tributária com o empréstimo tomado perante o agente financiador, formando uma segunda relação jurídica, de natureza não tributária, isto é, financeiro-creditícia³⁸⁷.

386 Refere-se à imunidade tributária prevista no art. 150, VI, b, CF. A propósito do assunto vale conferir estudo de SCHOUER, Luis Eduardo. A imunidade tributária dos cemitérios: templos de qualquer culto. *Revista de Direito Tributário Atual*, n. 21. Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). São Paulo: Dialética, 2007, p. 254.

387 Sob o argumento dos Governos Estaduais, os contribuintes beneficiários e o agente financiador encerram duas relações jurídicas distintas: (a) uma de Direito Tributário, desencadeada por vontade do ordenamento jurídico, entre o Estado (sujeito ativo) e o contribuinte (sujeito passivo) beneficiário do programa, e outra (b) de Direito Financeiro, tendo como partícipe da relação privada o agente financiador (Banco ou fundo) e o tomador do empréstimo, beneficiário do programa.

De acordo com Borges³⁸⁸, o dispositivo do art. 14 da LRF não se aplicaria aos incentivos financeiros estaduais dos Estados (que são a imensa maioria dos incentivos fiscais). Aduz o autor que os incentivos financeiros são uma espécie de financiamento, não uma renúncia de crédito tributário; logo, a proibição da LRF, em seu art. 14, é a renúncia de receita tributária, não outros tipos de renúncia de receita ou financiamento³⁸⁹. É interessante notar que o próprio *caput* do dispositivo se refere à renúncia de receita tributária, encontrando-se a operação antes descrita no âmbito do Direito Financeiro, encerrando os partícipes duas relações de natureza diversa.

Por outro lado, há doutrina a afirmar que “não há diferença entre a renúncia tributária e financeira. A renúncia de receita é sempre financeira, o que implica alteração do fator tributário, uma vez que envolverá a não incidência da norma instituidora”³⁹⁰. Com base no primeiro argumento, muitos dos Estados da Federação até realizam demonstrativo de renúncia de receitas, nos termos do art. 4º, § 2º, da LRF. Todavia, deixam de prever os incentivos fiscais concedidos no âmbito de seus programas estaduais de atração de investimentos via ICMS.

Muito embora plausíveis os argumentos expendidos pela inaplicabilidade, tem-se que a LRF se refere, em seu art. 14, § 1º, parte final, “[...] a outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”. Portanto, claro está que os mecanismos tributários enunciados apresentam-se a título exemplificativo ou enunciativo, configurando um rol *numerus apertus* a contemplar assim qualquer outro modo de tratamento diferenciado, ainda que advindo de relação supostamente creditício-financeira.

Somente a partir dessa compreensão é que se possibilita a realização de controle e revisão periódica³⁹¹ das políticas estaduais

388 Cf. BORGES, José Souto Maior, op. cit. (nota 371), p. 81.

389 Cf. Idem, p. 81.

390 Cf. OLIVEIRA, Régis Fernandes de, op. cit. (nota 24), p. 420.

391 De acordo com Roberto Ferraz, [...] a temporariedade é requisito inafastável da Lei que institua incentivo porque esta sempre haverá de identificar um objetivo

de incentivos fiscais com vistas ao desenvolvimento regional com equilíbrio e transparência fiscal.

Logo por ocasião da edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, muito se discutiu a propósito da sua aplicação aos Estados federados, com o argumento de que se estaria violando a autonomia financeira e administrativa dos entes federados e, conseqüentemente, do princípio federativo.

Questão polêmica diz respeito à aplicação do dispositivo do art. 14 da LRF, que se refere aos requisitos e procedimentos à renúncia de receita aos entes federados, uma vez que seria preciso regular o exercício de suas competências tributárias. Isso, conforme Carraza³⁹², atingiria sua autonomia.

Considerando tratar-se a LRF de lei de caráter nacional, editada com supedâneo no dispositivo do art. 163, inciso I, da Constituição Federal, dúvida não há quanto a sua constitucionalidade quando da fixação de normas gerais³⁹³.

No tocante à receita pública, a LRF, com vistas ao equilíbrio orçamentário e responsabilidade na gestão fiscal, trouxe uma série de dispositivos (arts. 4º, §§ 1º e 2º, V; 11-14) a prescrever a instituição, a previsão e a efetiva arrecadação das receitas tributárias dos entes titulares das respectivas competências constitucionais.

Questão polêmica diz respeito à aplicação do dispositivo do art. 14 da LRF, que se refere aos requisitos e procedimento à renúncia de receita, aos entes federados, uma vez que estaria a regular-se o

determinado que se pretende alcançar através do incentivo. Uma vez alcançado o objetivo, deixará de existir motivo a justificar o incentivo, evidenciando-se, portanto, a sua necessária temporariedade, combinada com a obrigatoriedade de avaliações periódicas quanto ao possível esgotamento da função do incentivo (Cf. Roberto Ferraz, op. cit. (nota 217), p. 103.

392 CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 432.
393 Cf. "[...] o federalismo cooperativo vê na necessidade de uniformização de certos interesses um ponto básico da colaboração. Assim, toda matéria que extravase o interesse circunscrito de uma unidade [...] ou porque é comum (todos tem *sic*) o mesmo interesse) ou porque envolve tipologias, conceituações, que, se particularizadas num âmbito *sic* autônomo, engendrariam conflitos ou dificuldades no intercâmbio nacional, constitui matéria de norma geral" (FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do direito*. São Paulo: Atlas, 1994. p. 190).

exercício de suas competências tributárias, o que, conforme parcela da doutrina³⁹⁴, atingiria a autonomia destes, *in verbis*³⁹⁵:

Logo, para bem entendermos este art. 163 temos que partir das premissas de que o Brasil é uma Federação (art. 1º, CF) em que os Estados, os Municípios e o Distrito Federal desfrutam de ampla autonomia político-administrativa (arts.18, 25, 29, 30 e 32 da CF), legislando concorrentemente, inclusive em matéria financeira (art.24, I, da CF) [...] Em função do exposto, fica claro que em questões de interesse prevalentemente local cabe aos próprios Estados editar leis de responsabilidade fiscal. É que a Lei Complementar 101/2000 não tem o condão de vulnerar-lhes a autonomia- máxime em matéria de benefícios e incentivos fiscais de que trata o art. 14 em exame.

De outro lado, melhor esclarece Régis de Oliveira³⁹⁶:

A renúncia de receita não tem conteúdo estritamente tributário, de forma a ser exercido apenas pela pessoa jurídica de direito público competente. É norma pré-jurídica, que antecede o nascimento da obrigação tributária, logo, de gestão financeira e, pois, perfeitamente alinhada com os objetivos maiores da responsabilidade fiscal. Constitucional, ademais, porque admitida pelo preceito mencionado.

Melhor analisando a matéria, sem se olvidar do princípio fundamental da *Federação*, tem-se que a fixação de normas gerais de procedimento para a renúncia de receitas, com vistas a conferir transparência e equilíbrio orçamentário, não implica de modo algum vulneração da autonomia dos entes federados, que dispõem

394 Cf. CARRAZA, Roque Antonio, *op. cit.* (nota 379) p. 432.

395 Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Medida Cautelar Ação Direta de Inconstitucionalidade (MC/ADI) n. 2238-5, voto Min. Ilmar Galvão.

396 Cf. OLIVEIRA, Régis Fernandes de, *op. cit.* (nota 24), p. 417.

também de competência concorrente para legislar sobre a matéria, como fizeram alguns Estados.

Os requisitos e procedimentos previstos no art. 14 da LRF, objeto de análise a seguir, não implicam supressão, ou mesmo vulneração, das regras constitucionais de competência tributária, a considerar que o poder de isentar dos entes federados é consectário do poder de tributar que se faz, no entanto, balizado por limitações constitucionais ao poder de tributar – dentre as quais, o princípio da **responsabilidade fiscal**, regulado por meio da Lei Complementar 101/2000, nos termos do art. 146, II, da CF.

O percurso para atingir a compreensão da **responsabilidade fiscal** como princípio constitucional realiza-se justamente a partir da compreensão sistemática do texto constitucional, que prescreve, ainda, em seu art. 1º, *caput*, o princípio fundamental **republicano**, que, como visto dantes, implica **responsabilidade**. Esta, por sua vez, demanda **controle** a exigir **transparência**. O exercício do poder de tributar e/ou isentar, na forma republicana de governo, encontra-se balizado por regras de **responsabilidade** a contemplar a **gestão financeira responsável**. Aliado a isso, tem-se uma série de outros dispositivos constitucionais já transcritos a evidenciar regras de controle dos **gastos tributários** que permitem a dedução do princípio da **responsabilidade fiscal** como limitação constitucional ao poder de tributar.

Para Betina Grupenmacher, as normas prescritas na LRF, “além de não agredirem a autonomia dos Estados e Municípios, fortalecem o Pacto Federativo, posto que alicerçadas nos fundamentos do Estado Democrático de Direito”³⁹⁷.

Nessa perspectiva, coexistem harmonicamente, no Sistema Tributário Nacional, o princípio federativo, a conferir autonomia financeira e administrativa aos entes federados, por meio do exer-

397 GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Responsabilidade Fiscal, Renúncia de Receitas e Guerra Fiscal*. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury. *Lei de Responsabilidade Fiscal: 10 anos de vigência – questões atuais*. Curitiba: Conceito, 2010. pp. 99-115. p. 115.

cício de suas competências tributárias, e a norma constitucional da responsabilidade fiscal, como limitação constitucional do poder de tributar de todos os entes federados.

Outra questão que traz intensos debates diz respeito à aplicação dos procedimentos previstos no art. 14 da LRF aos incentivos fiscais concedidos antes de sua edição, considerando que o dispositivo refere-se apenas a concessão ou ampliação. De fato, pelo dispositivo referido, não há como pretender aplicação aos incentivos já concedidos, o que significaria revisão³⁹⁸ dos incentivos concedidos. Isso se coaduna com a perspectiva de controle e avaliação, demandando, todavia, previsão legal, encontrando-se, inclusive, na competência legislativa concorrente dos Estados.

O fato de a LRF apenas tratar dos requisitos e procedimentos da renúncia de receita para concessão ou ampliação dos incentivos fiscais não implica ignorar os impactos financeiro-orçamentários dos incentivos concedidos antes da sua vigência. Portanto, tem-se por indispensável a consideração destes quando da formulação do anexo de metas fiscais (art. 4, § 2º, LRF), uma vez que, embora concedidos antes da vigência da LRF, o impacto financeiro é compartilhado com as presentes e futuras gerações³⁹⁹.

A previsão de um regime jurídico austero para os incentivos fiscais realiza-se não somente a fim de garantir-se uma gestão fiscal responsável, mas também em função da necessidade de compatibilizar-se a concessão dos benefícios fiscais com o rol de direitos fundamentais previstos na Constituição Federal, desde aqueles previstos no título dos princípios fundamentais até aqueles princípios setoriais da ordem financeira, econômica e social, de forma que as concessões de vantagens fiscais não constituam

398 A implementação de uma política de revisão dos incentivos fiscais de caráter regional pelos Estados perante o Confaz seria alternativa à Reforma Tributária o que, no entanto, dificilmente ocorreria pela ausência de consenso entre os Estados federados e a falta de uma política efetiva de desenvolvimento regional.

399 MENDES, Gilmar. Lei de Responsabilidade Fiscal, Correlação entre Metas e Riscos fiscais e o impacto dos déficits públicos para as gerações futuras. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador: CAJ- Centro de Atualização Jurídica, n. 14, jun.-ago. 2002. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 12 dez. 2004.

“privilégios odiosos”. A propósito do assunto, trazendo lições do Direito Comparado, assim leciona Ricardo Lobo Torres⁴⁰⁰:

O trabalho dos americanos Stanley Surrey e Paul McDaniel (*Tax expenditure*. Cambridge: Harvard University Press, 1985) ao denominar de “gasto tributário” (*tax expenditure*) o incentivo sediado na receita e equipará-lo ao verdadeiro gasto representado na despesa (subvenção), contribuiu decisivamente para clarear o assunto, repercutindo sobre a doutrina, a legislação e a jurisprudência de diversos Países e fazendo com que o próprio orçamento dos Estados Unidos, após 1975, passasse a conter uma análise especial intitulada “*tax expenditures*”, que motivou o art. 165, § 6º, da CF. Os tributaristas alemães passaram a defender a derrubada dos privilégios, denunciando a existência de “um caos de privilégios feudais”. Constataram-se a improdutividade, a injustiça, a insegurança e a desigualdade na maior parte dos incentivos. Nas XXI Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário realizadas em Genova no período de 1 a 6 de setembro de 2002, depois de se considerar que “foi observado, através de trabalhos realizados nos últimos quinze anos, que os benefícios tributários incentivadores não têm sido o caminho mais idôneo para influir significativamente no processo de desenvolvimento sustentado”, surgiram algumas limitações à extrafiscalidade.

Com vistas a conferir responsabilidade na gestão financeira da prática de incentivos fiscais, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC n. 101/2000) traz importante instrumento de controle de renúncia de receitas tributárias, através da exigência de estudos de prévio impacto financeiro-orçamentário, e adoção de medidas de compensação quando da afetação do equilíbrio orçamentário.

400 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Financeiro e Tributário*. v. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 355.

De forma a cumprir o objetivo de equilíbrio entre despesas e receitas, a Lei de Responsabilidade Fiscal instaura um regime de austeridade fiscal, evitando-se que renúncias de receitas destituídas de compensação impliquem mera perda de arrecadação.

Nesse sentido, prevê o art. 14 que as renúncias fiscais devem estar acompanhadas de demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receitas da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Afetando, porventura, o equilíbrio orçamentário, a concessão do incentivo fiscal deverá estar acompanhada de medidas de compensação, no triênio, por meio do aumento de receita, proveniente de elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição (art. 14, II, LRF).

3.2. INCENTIVOS FISCAIS E RENÚNCIA DE RECEITA EM MATÉRIA DE ICMS

Ainda que aplicável o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal aos Estados, há doutrina indicando que esta não se aplicaria aos incentivos fiscais de ICMS, uma vez submissos a regramento constitucional específico (art. 155, § 2º, XII, "g"). A partir disso, impende verificar-se a relação existente entre tais normas: se de exclusão ou complementaridade.

Em função do procedimento a ser observado na concessão de incentivos fiscais de ICMS mediante deliberação unânime do Confaz, há doutrina⁴⁰¹ a insistir na não aplicação do art. 14 da LRF aos Estados em matéria de ICMS, *in verbis*:

[...] se as isenções de ICMS são concedidas, no rigor dos princípios, pela ordem jurídica global (o Estado Federal Brasileiro), segue-se que a elas não se aplicam normas endereçadas à(*sic*) ordens jurídicas parciais, com as contidas

401 Cf. CARRAZA, Roque Antonio, op. cit. (nota 392), p. 436.

no já mencionado art. 14 da Lei Complementar 101/2000.

Acima da LRF está o art. 155, § 2º, XII, g, da Carta Magna, que, no intuito de evitar atritos entre as unidades federativas (com prejuízo da harmonia da Federação), estabelece que os Estados e o Distrito Federal deliberarão entre si para conceder "isenções, incentivos e benefícios fiscais" em matéria de ICMS. Os eventuais impactos orçamentários financeiros destas medidas nas unidades federativas individualmente consideradas não têm o condão de sobrepujar o interesse nacional que leva à celebração dos convênios-ICMS.

Particularmente, tem-se que não prospera o argumento transcrito, uma vez que a regra do art. 14 da LRF não hostiliza o art. 155, § 2º, XII, "g", da CF. Trata-se de normas com aplicação em momentos diversos e plenamente compatíveis, já que a prescrição constitucional opera como ato autorizativo para concessão dos incentivos fiscais. Enviada a mensagem pelo Poder Executivo à Assembleia Legislativa, observando-se os ditames do art. 14 da LRF, ratifica-se então o convênio, tendo-se só então por instituído o benefício fiscal. Do mesmo modo que a deliberação do Confaz (art. 155, § 2º, XII, "g", da CF) não prescinde da observância da legalidade específica (art. 150, § 6º, da CF), tem-se que a aprovação do Confaz não dispensa a observância do art. 14 da LRF quando da propositura do Executivo e ratificação da Assembleia Legislativa.

Ambas as regras, muito antes de representarem qualquer contradição, confirmam-se, visto que agora a lei corta qualquer tentativa de benefício indevido, em detrimento de outro ente federativo ou mesmo em detrimento da União ou do Estado que, ao final, irá suportar a renúncia mediante repasse de recurso⁴⁰². Oportuna e perspicaz tal consideração a indicar a harmonização dos dispositivos em homenagem ao princípio federativo.

Impende considerar-se, ainda, que a exigência de aprovação do Confaz visa à preservação do pacto federativo e do dispositivo do art. 14 da LRF e possui por fito principal a responsabilidade da gestão fiscal, ambas normas constitucionais que convivem em um sistema tributário harmônico. Em respaldo ao aqui sustentado, assim leciona José Eduardo Soares de Mello: "A concessão de incentivos fiscais continua plenamente válida de conformidade com a sistemática instituída pela Lei Complementar nº 24/75, não ficando afetada e nem prejudicada pela superveniência da LC 101"⁴⁰³.

Ademais, tem-se que as únicas exceções previstas pela LRF são aquelas do art. 14, § 3º, I, que contemplam casos de extrafiscalidade: importação, exportação, imposto sobre operações financeiras e imposto sobre produtos industrializados, dada a preponderância de interesses outros (política cambial, monetária e econômica) sobre a responsabilidade na gestão fiscal em determinada situação, a considerar a concepção atual do rompimento do dogma orçamentário.

Outra questão diz respeito à (in)aplicabilidade do disposto no art. 14 da LRF aos incentivos fiscais de ICMS a custo zero, isto é, aqueles em que não há ainda a ocorrência do fato gerador de realização de operações jurídicas de circulação de mercadorias por aquele contribuinte a ser contemplado com o incentivo.

3.3. INCENTIVOS A CUSTO ZERO?!

Há doutrina⁴⁰⁴ que se posiciona no sentido de que a regra do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal aplica-se exclusivamente àqueles incentivos fiscais que venham a gerar queda na arrecadação, de modo que os incentivos fiscais concedidos a empreendimentos antes inexistentes estariam excluídos, visto não representarem nenhum custo aos denominados "incentivos fiscais a custo zero".

403 MELO, José Eduardo Soares de. ICMS - teoria e prática. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 367.

404 Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva, op. cit. (nota 116), p. 508.

Ives Gandra da Silva Martins assim coloca a questão do controle orçamentário dos incentivos fiscais⁴⁰⁵:

todo estímulo fiscal cuja concessão possa provocar um impacto negativo no orçamento, com possível redução de receitas, deve ser submetido a todos os severos controles que a Constituição e a lei orçamentária impõem. Não aqueles cujo impacto é nenhum, visto que sua concessão não reduz receitas – no futuro aumenta(*sic*)-las-á –, não tem reflexo, não afeta o orçamento, não gera qualquer despesa não programada. [...]

Nitidamente, o artigo 14 diz respeito à primeira modalidade de estímulos, ou seja, àqueles que podem acarretar impacto orçamentário, razão pela qual houve por bem o legislador explicitar as condições que deveriam orientar o poder concedente.

Assim é que o “*caput*” do artigo faz clara menção à concessão ou ampliação da qual decorra renúncia de receita, receita esta necessariamente prevista, razão pela qual o impacto orçamentário-financeiro deve ser considerado. Se a renúncia de receita inexistir, sempre que o estímulo fiscal resulte em “custo orçamentário zero”, tal estímulo não está hospedado pelo art. 14 e toda a sequência do artigo é inaplicável, na medida em que, naquele exercício, não implica renúncia de receita orçamentária programada, a que se refere o artigo.

Tal interpretação não só é coerente com o espírito da Constituição (art. 151), como, por outro lado, abre espaço notável à evolução das entidades federativas dependentes de estímulos para progredir.

405 MARTINS, Ives Gandra da Silva. Política Municipal de Incentivos Fiscais e Financeiros – Limites da Constituição e da Lei de Responsabilidade Fiscal – Autonomia Financeira, Administrativa e Política das Unidades Federativas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 186, pp. 129-131, 2011.

A possibilidade de ofertar-se estímulos fiscais "a custo zero", sem nenhum impacto sobre o orçamento, distende amplo campo para o desenvolvimento das pessoas jurídicas de direito público que compõe a Federação, pois permite a atração de investimentos, facilitando a criação de empregos na localidade, com futura geração de receita tributária maior, por força do progresso que tais investimentos podem trazer à entidade. Por esta razão, o princípio da igualdade foi afastado pelo art. 151 [...].

Nitidamente, aos incentivos não onerosos para efeitos de receita tributária, o artigo 14 não se aplica, em inteligência que albergo e que torna esse dispositivo compatível com o 151 da Constituição e não seu inviabilizador, até porque se o fosse tornar-se-ia inconstitucional.

No mesmo sentido, posiciona-se Régis de Oliveira referindo-se à opinião anterior:

Tem razão o parecerista. É que se o imóvel é municipal não está gerando receita. Logo, não há renúncia. De outro lado, se o benefício alcança o ISS, da mesma forma não há pagamento de que se possa desistir. Assim, se a empresa não se localiza no Município, não gerará recursos e se nele se instala não haverá redução da receita orçamentária.

Os argumentos do autor devem ser tomados com algumas ressalvas na medida em que a Lei de Responsabilidade Fiscal não realiza qualquer espécie de distinção entre incentivos fiscais onerosos e incentivos fiscais "a custo zero".

É importante considerar também que, ao cogitar-se eventual impacto do incentivo fiscal concedido, o orçamento público opera justamente com previsão de receita, não demandando-se, portanto, efetiva arrecadação. Na medida em que o investimento é potencial, há previsão de receita, considerando, sobretudo, que há fatores outros, que não só o incentivo fiscal, também influentes no processo de tomada de decisão empresarial.

A assertiva de que a concessão de incentivo fiscal para o desenvolvimento não implica impacto orçamentário algum também é falaciosa. No momento em que a instalação de novo parque fabril implica externalidades negativas, isto é, custos não internalizados pelo agente empresarial – construção de vias de acesso, uso intensivo de infraestrutura pública, poluição do meio ambiente, incremento das demandas sociais etc. –, há, portanto, um incremento da despesa pública, o que gera, indubitavelmente, um impacto orçamentário.

Não convence o argumento de que o art. 151 da Constituição Federal implicaria demonstração de que os incentivos a custo zero estariam excepcionados do controle orçamentário prescrito no art. 14, da LRF. O entendimento de que os incentivos para o desenvolvimento também se submetem a controle, nos moldes do art. 14, da LRF, também não os torna inconstitucionais ante o disposto no art. 151.

A premissa antes estabelecida de que ter a norma tributária indutora um caráter extrafiscal não a afasta da observância dos princípios constitucionais tributários aplica-se igualmente no campo do Direito Financeiro: a norma veicular de determinado incentivo fiscal, com vistas ao desenvolvimento econômico, não a afasta da fiel observância dos princípios constitucionais financeiros, entre os quais, o da transparência e o do equilíbrio orçamentário.

Ricardo Lobo Torres⁴⁰⁶, ao tratar do princípio orçamentário do desenvolvimento econômico, esclarece que

[...] a CF 88, que agasalha o princípio do desenvolvimento, privilegia os monopólios estatais e adota a política intervencionista no capítulo da Constituição Econômica, abraça, contraditoriamente, na Constituição Orçamentária, princípios como da transparência, sinalizando no sentido do controle dos incentivos fiscais e renúncias de receita (art. 165, § 6º).

Particularmente, não se vislumbra qualquer espécie de contradição entre a Constituição Econômica e a Constituição Orçamentária, pois acredita-se que o Constituinte, em um ambiente republicano, pretendeu conferir controle também àqueles incentivos fiscais para o desenvolvimento.

3.4. EM BUSCA DE TRANSPARÊNCIA NOS INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS

O desempenho de qualquer espécie de controle tem como pressuposto o acesso às informações fiscais. Isso demanda transparência das políticas estaduais de incentivos fiscais. Com vistas a furtarem-se do procedimento de deliberação unânime perante o Confaz, muitos Estados da Federação praticam "incentivos fiscais de gaveta", mediante a celebração de "Termos de Acordo de Regime Especial" (TAREs) com seus contribuintes, o que representa violação frontal não só ao princípio da legalidade específica (art. 150, § 6º, CF), mas também à transparência fiscal.

De acordo com Ricardo Lobo Torres, a transparência fiscal é um princípio de legitimação indicativo de que a atividade financeira do Estado deve se desenvolver segundo os ditames da clareza, da abertura e da simplicidade⁴⁰⁷. A transparência fiscal, considerada inclusive como princípio constitucional, encontra aplicação não só nas despesas públicas, mas também na atividade financeira de arrecadação de receitas.

Ricardo Lobo Torres refere-se, ainda, ao subprincípio da clareza orçamentária que, por sua vez, indica que "se devem tornar transparentes tanto os privilégios tributários no sentido estrito (renúncia de receita, gasto tributário, despesa virtual etc.) como os privilégios financeiros que aparecem na coluna da despesa pública, porque todos eles possuem a aptidão de ferir os direitos humanos do contribuinte".

A própria Constituição Federal, em seu art. 165, § 6º, prescreve que o projeto de lei orçamentária será acompanhado de

407 Cf. Idem, *ibidem*, p. 203.